Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1780 (06/06/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 9.9º Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.h) Ley 20/1991 Art. 22.1 y 2.a) Ley 20/1991 Art. 50.uno.26º Ley 20/1991 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 58 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil pública consultante tiene la consideración de medio instrumental y servicio técnico del Ayuntamiento titular de su capital social. Dicho Ayuntamiento le ha encomendado diversas actuaciones de reurbanización y reposición de viviendas y de instalación de ascensores y rehabilitación de viviendas. Se consulta sobre la aplicación de la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, su consideración como promotor, la aplicación de la inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 19/1994, la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 58.1 y 2 de la Ley 4/2012 y la base imponible de las operaciones sujetas al IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE CONTESTACIÓN A LA CONSULTA

ESTA CONSULTA SUSTITUYE A LA CONSULTA 1762 DE 22 DE FEBRERO DE 2016

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil pública consultante tiene la consideración de medio instrumental y servicio técnico del Ayuntamiento titular de su capital social. Dicho Ayuntamiento le ha encomendado diversas actuaciones de reurbanización y reposición de viviendas y de instalación de ascensores y rehabilitación de viviendas. Se consulta sobre la aplicación de la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, su consideración como promotor, la aplicación de la inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 19/1994, la aplicación del tipo cero previsto en el artículo 58.1 y 2 de la Ley 4/2012 y la base imponible de las operaciones sujetas al IGIC.

SEGUNDO.- De acuerdo con la documentación aportada, entre los fines para los que fue creada la entidad mercantil pública consultante se incluye:

- La promoción y construcción de edificaciones.

- La administración, gestión, conservación, mejora, rehabilitación e inspección de edificaciones, fincas, conjuntos urbanísticos o terrenos adquiridos por su cuenta o que les sean transferidos por el Ayuntamiento de (…), sus organismos autónomos, cualesquiera otra Administración pública o sus organismos autónomos, restantes entidades de derecho público, empresas públicas, así como cualquier otra persona jurídica pública o particular.

- Actuaciones de rehabilitación de viviendas, edificaciones y de conjuntos urbanos en general.

Textualmente se expone en el escrito de petición de contestación a consulta lo siguiente:

"*Entre las actividades a realizar por* [la entidad entidad mercantil pública consultante], *según encomienda del Ayuntamiento, se encuentran las siguientes, que son las que versará la presente consulta:*

1.- REURBANIZACIÓN Y REPOSICIÓN DE 56 VIVIENDAS (...). **[EN ADELANTE, ACTUACIÓN A)]**

Mediante un acuerdo conjunto de la Comisión Bilateral de 2 de febrero de 2015 de la Comunidad Autónoma a través de la Consejería de Vivienda y Ministerio de Fomento, con la participación del (....) y Cabildo de (....), en el marco del Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de Fomento del Alquiler de Viviendas, la Rehabilitación Edificatoria, y la Regeneración y Renovación Urbana, 2013-2016, se declara el Área de Renovación Urbana llamada (...). En base a dicho acuerdo se procederá a la

reposición de 56 viviendas en dicho barrio mediante la construcción de nuevas viviendas, siendo financiado por aportaciones realizadas por dichos entes. Los beneficiarios serán aquellas personas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa aplicable al efecto. Las actuaciones contempladas son: Equipo Técnico de Gestión, Edificación, Reurbanización y Realojos Temporales.

Como consecuencia de ello se procederá a la demolición de las antiguas viviendas, permuta del terreno a favor del Ayuntamiento a cambio de vivienda futura y construcción de las nuevas viviendas en un terreno propiedad del Ayuntamiento. Para la ejecución de dicha construcción, se acuerda que el Ayuntamiento, dueño del terreno, encomiende a [la entidad entidad mercantil pública consultante] *dentro del convenio señalado, como medio propio de dicho Ayuntamiento, la realización de las siguientes actuaciones:*

- *Promover la construcción de las viviendas, licitando tanto el proyecto de reurbanización y construcción, como la obra para la construcción de las viviendas y locales.*
- *Continuar con las actividades de gestión de los realojos, efectuando los pagos hasta la entrega de las nuevas viviendas.*
- *Demolición del antiguo edificio.*
- *Suscribir en nombre del ayuntamiento las escrituras públicas de obra nueva y división horizontal, permuta, acta del edificio y entrega de las nueva viviendas, seguro decenal, etc., y cualquier otro documento público y privado.*

[La entidad entidad mercantil pública consultante] *ha de seguir en todo momento las instrucciones del Ayuntamiento, hasta la total finalización y justificación de la referida actuación, pudiendo ambos desistir de la realización de los trabajos, si bien es* [la entidad entidad mercantil pública consultante] *la responsable de cualquier vicio que pudiera afectar a la edificación, así como de cualquier contingencia que derive de la promoción.*

En encomienda realizada por el Ayuntamiento consta el detalle de la contraprestación satisfecha por el Ayuntamiento (como receptor de todas las aportaciones de las administraciones actuantes), desglosándose la contraprestación a satisfacer por cada una de las actuaciones. Asimismo como un coste más se establece un 6% en concepto de gestión de todo el convenio que percibirá [la entidad entidad mercantil pública consultante].

Así se establece el siguiente desglose:

- *Realojos: En este caso* [la entidad entidad mercantil pública consultante] *se limita a intermediar en el pago del arrendamiento a las personas realojadas. Es decir,* [la entidad entidad mercantil pública consultante] *satisface el importe del arrendamiento a nombre del realojado previa justificación del mismo.*
- *Reurbanización: Se trata de las obras de urbanización vinculadas a la edificación que incluirá el viario y los espacios libres especificados en la normativa. Asimismo se deberán llevar a cabo todas aquellas que permitan las conexiones a los distintos servicios públicos y privados contemplados en el proyecto.*
- *Equipo Técnico de Gestión: Se trata de los equipos y oficinas de planeamiento, información, gestión y acompañamiento social de la actuación, tanto de medios humanos como materiales de* [la entidad entidad mercantil pública consultante].

- *Edificación: Construcción de las viviendas protegidas, calificadas por el Gobierno de Canarias de régimen especial.*

Sobre el importe total [la entidad entidad mercantil pública consultante] *percibirá un 6% como honorarios (gastos de gestión), tal y como se ha dicho, por la realización de todas estas actividades y que es satisfecho por el Ayuntamiento.*

Una vez terminadas las viviendas, como se ha señalado, se procederá por [la entidad entidad mercantil pública consultante] *a su entrega a los compradores actuando la misma en nombre del Ayuntamiento pues así lo establece la encomienda.*

Se adjunta acuerdo de la comisión bilateral y acuerdo de la encomienda como Documentos números 1 y 2.

2.- REPOSICIÓN Y REURBANIZACIÓN (…). **[EN ADELANTE, ACTUACIÓN B)]**

Respecto de esta actuación singular, recogida en el Convenio entre el Ministerio de Fomento, la Comunidad Autónoma de Canarias, el Cabildo Insular de (...) y el Ayuntamiento de (...), suscrito el 18 de noviembre de 2011 y adenda al mismo de 27 de diciembre de 2012, relativo a la Reposición y Reurbanización de la Urbanización (...) y, complementarios al mismo.

Se va a proceder por fases a la demolición de las viviendas existentes, reurbanización y construcción de nuevas viviendas, así como la intermediación en los realojos necesarios. El terreno donde se construirán las nuevas viviendas será de titularidad pública, adquirido por expropiación.

[La entidad entidad mercantil pública consultante] *como sociedad íntegramente dependiente del Ayuntamiento, y mediante encomienda del mismo de fecha 5 de mayo de 2015, de acuerdo con el convenio de colaboración suscrito entre las diferentes Administraciones, será el encargado de realizar las actuaciones del convenio tales como realojos de los vecinos, así como redacción de proyectos y ejecución de las obras hasta la total finalización de las mismas. Por tanto, y mediante el encargo realizado por el Ayuntamiento,* [la entidad entidad mercantil pública consultante] *procederá a la construcción de dichas viviendas, así como algunos locales, licitando para ello la obra y adjudicando la misma a una empresa constructora. Una vez terminadas las obras a satisfacción de* [la entidad entidad mercantil pública consultante] *se procederá a la entrega de las viviendas y locales a los particulares.* [La entidad entidad mercantil pública consultante] *se encargará del otorgamiento, en nombre del ayuntamiento, de las escrituras de obra nueva y división horizontal, así como de la entrega de dichas viviendas. Dicha entrega será realizada por* [la entidad entidad mercantil pública consultante] *en nombre del Ayuntamiento.*

La financiación de tales actuaciones correrá a cargo de las diferentes Administraciones en función del porcentaje establecido en el convenio, siendo objeto de abono a [la entidad entidad mercantil pública consultante] *para el pago de las obras de construcción.* [La entidad entidad mercantil pública consultante] *además percibirá un 7% en concepto de gastos de gestión , con cargo al convenio.*

En las aportaciones realizadas por las diferentes Administraciones públicas queda detallado el porcentaje de las mismas para la financiación de la actuación que según la Memoria elaborada para la misma comprende, el realojo, la demolición de los bloques de

viviendas y locales existentes, la reurbanización y construcción de las nuevas viviendas y locales.

Se adjunta convenio y acuerdo de la encomienda como Documentos números 3 y 4.

3.- PROGRAMAS DE REHABILITACIÓN (…) **[EN ADELANTE, ACTUACIÓN C)]**

Además de la actividad por encomienda para el Área de Regeneración y Renovación Urbana en (...), se gestionarán las Áreas de Regeneración y Renovación Urbanas, (ARRU´s) tras los acuerdos suscritos por la Comisión de Seguimiento de fecha 2 de febrero de 2015, en el marco del Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de Fomento del Alquiler de Viviendas, la Rehabilitación Edificatoria, y la Regeneración y Renovación Urbanas, 2013-2016, que son las siguientes:

- *Área de Regeneración y Renovación Urbana en el Conjunto Urbano de la (...), IV Fase, (...).*
- *Área de Regeneración y Renovación Urbana en el ámbito denominado (...), I Fase, (...).*
- *Área de Regeneración y Renovación Urbana en el ámbito denominado (...), I Fase, (...).*

En los referidos acuerdos de la Comisión Bilateral, se recoge que [la entidad entidad mercantil pública consultante] *actúa como Ente Gestor de cada actuación; habiéndose producido las correspondientes encomiendas por el Ayuntamiento a la* [la entidad entidad mercantil pública consultante] *el 19 de mayo de 2015.*

En dichas actuaciones se procede en unos casos a la instalación de ascensores, los cuales no existían hasta la fecha y la realización de obras de rehabilitación, donde se van a hacer actuaciones tanto en los edificios, impermeabilización, etc., colocación de ascensores, así como, obras puntuales de reurbanización.

El Ayuntamiento ha procedido a encomendar la gestión de dichas actuaciones a [la entidad entidad mercantil pública consultante]*, como empresas pública como órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento, conforme establece al TR Ley 3/2011, de 14 de noviembre, de Contratos del Sector Público.*

En nuestro caso, [la entidad entidad mercantil pública consultante] *recibe de su respectivo Ayuntamiento la financiación para poder ejecutar la actuación ARRU. Dicha financiación, como hemos apuntado anteriormente, le llega al Ayuntamiento, a través de subvenciones del resto de Administraciones, y de una pequeña aportación de los propietarios de las viviendas afectadas que viene establecido en el correspondiente acuerdo administrativo que establece la financiación.*

[La entidad entidad mercantil pública consultante] *procede a licitar la obra, por encomienda del ayuntamiento, suscribiendo el contrato con una empresa constructora, percibiendo además un 6% por la gestión con cargo al Ayuntamiento. La propiedad tanto del suelo como de las edificaciones es de los particulares. En este caso no hay entrega ni por parte del Ayuntamiento ni por parte de* [la entidad entidad mercantil pública consultante] *a los particulares, sino que realizada la obra queda en propiedad de los mismos.*

Se adjunta acuerdo de la comisión bilateral y acuerdo de la encomienda como Documentos números 5 y 6."

TERCERO.- Analizaremos las operaciones que derivan de las actuaciones descritas:

ACTUACIÓN A)

Inicialmente podemos distinguir las siguientes operaciones generales que se derivan de esta actuación:

- Realojo.

- Urbanización de terrenos.

- La promoción y entrega de viviendas.

Ahora bien, debemos tener en cuenta en relación a las operaciones entre la entidad mercantil pública consultante y el ayuntamiento encomendante, en el desglose de la contraprestación satisfecha por el Ayuntamiento encomendante (como receptor de todas las aportaciones de los entes públicos territoriales actuantes) figura el concepto de "equipo técnico de gestión" que en la consulta se describe que se trata de los equipos y oficinas de planeamiento, información, gestión y acompañamiento social de las actuación, tanto de medios humanos como materiales de la entidad mercantil pública consultante; igualmente, debemos tener en cuenta que en el texto de la consulta se señala que la entidad mercantil pública consultante sobre el importe total percibirá un 6% como honorarios (gastos de gestión) por la realización de todas las actividades.

La cuestión es determinar si además de las operaciones generales descritas con anterioridad (realojo, urbanización de terrenos y promoción y entrega de viviendas) hay que añadir las operaciones de, por una parte, servicio de equipo técnico de gestión y de, por otra parte, servicio de gestión que prestaría la entidad mercantil pública consultante al Ayuntamiento encomendante; o nos encontramos ante contraprestaciones de operaciones accesorias a las actividades principales.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un sujeto pasivo realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

Pues bien, a juicio de este centro directivo, todos los elementos que integran la operación encomendada resultan necesarios para llevar a cabo las obras encargadas y, por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí. En estas circunstancias, no puede considerarse que el Ayuntamiento encomendante vaya adquirir a la entidad mercantil pública consultante de forma independiente el servicio de equipo técnico, las ejecuciones de obra y el servicio de gestión.

Por tanto, se estima que estamos ante la urbanización de terrenos y promoción y entrega de viviendas, donde las actividades de equipo técnico de gestión y servicio de gestión son accesorias y, por ello, tienen el mismo tratamiento fiscal que la actividad principal.

Entender lo contrario, que se trata de operaciones diferentes, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

Ahora bien, la parte correspondiente de la contraprestación del servicio técnico de gestión y la parte correspondiente al servicio de gestión imputables a la actividad de realojo (por la singularidad de esta actividad como veremos a continuación), debe configurarse como la contraprestación de una operación independiente y única de servicio de gestión prestado por la entidad mercantil pública consultante al Ayuntamiento encomendante.

En definitiva y a juicio de este centro directivo, nos encontramos ante las siguientes operaciones:

- Realojo.

- Urbanización de terrenos.

- La promoción y entrega de viviendas.

- Servicio de gestión.

Examinemos por separado la tributación en el IGIC de las operaciones descritas:

Realojo

La entidad mercantil pública consultante se limita a abonar al arrendador de la vivienda la contraprestación del servicio de arrendamiento en nombre de un tercero, el realojado, que es el destinatario real del servicio de arrendamiento.

Esta actuación no tiene ninguna incidencia en el IGIC, ni incluso afecta al régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que realice la entidad mercantil pública consultante, puesto que no estamos ante una operación empresarial o profesional no sujeta al IGIC.

Urbanización de terrenos

Se trata de obras de urbanización vinculadas a la edificación que incluirá el viario y espacios libres, así como las conexiones a distintos servicios públicos y privados.

El promotor de la urbanización es el Ayuntamiento encomendante y el contratista la entidad mercantil pública consultante, debiéndose distinguir las siguientes operaciones:

a) Ejecución de obra de urbanización de terrenos del subcontratista en favor de la entidad mercantil pública consultante (contratista).

El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 dispone:

"2. En particular se consideran entregas de bienes:

(...)

4º.- Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del número 5 del artículo 5 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible."

El artículo 5.5 de la Ley 20/1991 define, en su acepción positiva y negativa, a las edificaciones del modo siguiente:

"5. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

(...)

No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministros de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

(...)"

Conforme a este precepto legal las obras de urbanización de terrenos no tienen la consideración de edificación, por lo que en ningún caso la ejecución de obra de urbanización de terrenos podrá disponer de la naturaleza de entrega de bien.

Por otra parte, el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991 dispone:

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

6º.- Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley."

De acuerdo con todo lo expuesto, la ejecución de obra de urbanización de terrenos tiene, en todo caso y a los efectos de IGIC, la consideración de prestación de servicio.

El artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 contempla el siguiente supuesto de inversión del sujeto pasivo:

"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

(...)

h) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas."

Conforme a este precepto, este caso de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando

se den los siguientes requisitos:

- El destinatario de la ejecución de obra debe ser un empresario o profesional actuando como tal.

- En todo caso, se invertirá la condición de sujeto pasivo cuando el destinatario sea un ente público o una persona jurídica, con independencia de que la ejecución de obra tenga o no relación con la actividad empresarial o profesional que pueda desarrollar el ente público o la persona jurídica.

- La operación debe disponer de la naturaleza jurídica de ejecución de obra, con independencia de su calificación como entrega de bien o prestación de servicio, o de prestación de servicio de cesión de personal necesario para la realización de la ejecución de obra.

- La ejecución de obra debe tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

- La ejecución de obra debe ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales. La inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

En el supuesto de ejecución de obra que se analiza se cumplen plenamente los requisitos mencionados anteriormente, por lo que se invierte la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil pública consultante como contratista principal.

El tipo impositivo aplicable es el general del 7 por ciento, conforme a lo establecido en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

Conforme a lo dispuesto en el artículo 22.1 de la Ley 20/1991, la base imponible de la ejecución de obra que nos ocupa será el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

b) Ejecución de obra de urbanización de terrenos del contratista (entidad mercantil pública consultante) al promotor (Ayuntamiento encomendante).

El artículo 9.9º de la Ley 20/1991 dispone:

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

9.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.
A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.
No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.
Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos."

Antes de entrar en el análisis del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, debemos partir del hecho de que en ningún caso resulta aplicable la exención prevista en artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 a las operaciones que efectúa la entidad mercantil pública consultante.

El citado artículo 50.Uno.26º recoge el siguiente supuesto de exención:

"Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones: (...)

26º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos.

b) Las entidades públicas empresariales.

c) Las sociedades mercantiles públicas.

d) Las fundaciones públicas.

e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado."

Mientras el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 se refiere a determinadas operaciones realizadas por entes integrantes del sector público, con independencia de su consideración como territorial o institucional, el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 exclusivamente se refiere a operaciones empresariales o profesionales efectuadas por entes públicos territoriales. Derivado de todo ello, se desprende de forma diáfana que en ningún caso resulta aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por la entidad mercantil pública consultante

Por tanto, únicamente nos interesa para la resolución de esta consulta el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

El citado artículo 9.9º recoge un triple ámbito de operaciones no sujetas, a saber:

1. Las entrega de bienes o prestaciones de servicios efectuadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria (tasa en los términos establecidos en el artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Se definen los distintos entes que tienen la consideración, a los efectos de este supuesto de no sujeción, de Administraciones Públicas, destacando que se excluyen a las entidades públicas empresariales estatales y organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

2. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que deriven de una encomienda de gestión.

- El ente, organismo o entidad del sector público encomendado debe tener la consideración de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública encomendante, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (en adelante, Texto Refundido de la Ley de Contratos).

- El destinatario del servicio debe ser la Administración pública encomendante o los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

3. Los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El destinatario del servicio debe ser cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, u otros órganos o entidades íntegramente dependientes de las anteriores.

- La titularidad del ente, organismo y entidad del sector público debe ser íntegramente pública.

Tratándose de una ejecución de obra que tiene la naturaleza de prestación de servicio, resulta aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Promoción y entrega de viviendas y locales

Resulta imprescindible determinar quién es el promotor de la obra, si el Ayuntamiento encomendante o la entidad mercantil pública consultante.

No existe en la legislación del IGIC un concepto de promotor, por lo que debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: *"En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".*

De acuerdo con ello, nos podemos apoyar en el concepto que de promotor contiene el punto 3.9 del Anexo relativo a los conceptos fundamentales recogido en el texto refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo:

"3.9.Promotor. Persona física o jurídica que impulsa la actuación territorial o urbanística mediante la realización de las diligencias precisas para ello. Tendrá el mismo carácter, a todos los efectos, cuando el objeto de la actuación sea para uso propio, incluso identificándose con el titular del terreno o de las instalaciones, construcciones o edificaciones, en su caso."

En el marco del Real Decreto 1627/1997, de 24 de octubre, por el que se establecen disposiciones mínimas de seguridad y salud en las obras de construcción, se definen al promotor en los siguientes términos:

"*Promotor: cualquier persona física o jurídica por cuenta de la cual se realice una obra."*

Por último, el artículo 9.1 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, define al promotor del modo siguiente:

"*1. Será considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título*."

En el mismo sentido, el Anejo III del Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación, define al promotor como "*el agente de la edificación que decide, impulsa, programa y financia las obras de edificación*.".

Recurriendo al Diccionario de la Real Academia Española, por promotor encontramos ***"****que promueve algo, haciendo las diligencias propias para su logro*", mientras que como contratista se define a aquella ***"****quien realiza una obra o presta un servicio por contrata****."*** .

Con este punto de partida, pueden sentarse los rasgos caracterizadores de este operador jurídico: tiene una intervención decisiva en todo el proceso de construcción, la obra se realiza en su beneficio y se encamina al tráfico de venta de terceros, dichos terceros confían en su prestigio comercial, actúa como garante de la construcción correcta, contrata y elige a los técnicos y está obligado frente a los compradores a llevar a cabo una obra sin deficiencias.

Aplicando el razonamiento anterior, parece claro que la entidad mercantil pública consultante es la promotora de las mismas dado que, tal y como se ha detallado, realiza la licitación y todas las actuaciones encaminadas a la construcción de la edificación, contrata la ejecución de las obras a una empresa especializada en tal materia y se responsabiliza de cualquier vicio que pudiera afectar a la edificación, así como de cualquier contingencia que derive de la promoción. A ello hay que añadir que el Ayuntamiento titular de su capital social le encomienda suscribir, en nombre del mismo, las escritura públicas de obra nueva y división horizontal, permuta, acta de edificio y entrega de las nuevas viviendas y locales, seguro decenal, etc. y cualquier otro documento público y privado.

Partiendo, por tanto, que el promotor de las edificaciones es la entidad mercantil pública consultante, debemos distinguir las siguientes operaciones:

a) Ejecución de obra de construcción de las nuevas viviendas y locales realizada por el contratista-constructor al promotor (entidad mercantil pública consultante).

Conforme a lo establecido en los artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991 y puesto que no se desprende del texto de la consulta que la entidad mercantil pública consultante aporte materiales para la ejecución de la obra, ésta tiene la consideración de entrega de bienes.

Se invertirá la condición de sujeto pasivo en la entidad pública consultante, conforme al artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991, aunque la ejecución de obra tribute al tipo cero.

Debemos partir de que se trata de la construcción de viviendas protegidas de régimen especial y el artículo 58.uno.2 de la Ley 4/2012 dispone:

> "*Uno.- Tributarán en el Impuesto General Indirecto Canario al tipo impositivo del cero por ciento las siguientes operaciones relacionadas con las viviendas:*
>
> *(...)*
>
> *2. Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial*."

No obstante, parte de la ejecución de obra tiene como objeto locales que no pueden acogerse al beneficio fiscal de la aplicación del tipo cero. En efecto, el apartado cuatro del artículo 58 de la Ley 4/2012 dispone:

> "*A los efectos del presente artículo, no se entenderán comprendidos en el concepto de las viviendas los garajes ni los anexos que se transmitan independientemente de las mismas. Asimismo, no se entenderán comprendidos los locales de negocio aunque se transmitan conjuntamente con las viviendas."*

Por tanto, la parte de la ejecución de obra correspondiente a los locales tributa al tipo general conforme a lo establecido en el artículo 58.tres de la Ley 4/2012 que dispone:

> "*Las operaciones relacionadas con las viviendas no comprendidas en los números anteriores tributarán en el Impuesto General Indirecto Canario al tipo impositivo general."*

La base imponible de la parte de la ejecución de obra correspondiente a los locales, si no está determinada de forma concreta, podrá fijarse en proporción a los metros cuadrados de los locales respecto de la superficie total de la obra.

b) La entrega de las viviendas y locales

Existe una circunstancia especial: el vuelo corresponde a la entidad mercantil pública y el suelo al Ayuntamiento, por tanto debemos tener en cuenta las siguientes operaciones:

- La entrega del vuelo por parte del promotor (entidad mercantil pública consultante) a los vecinos realojados.

En lo relativo a las viviendas, se trata de una entrega sujeta y no exenta al IGIC que tributa al tipo cero de conformidad con lo establecido en el artículo 58.uno.1 de la Ley 4/2012, que dispone:

> "*Uno.- Tributarán en el Impuesto General Indirecto Canario al tipo impositivo del cero por ciento las siguientes operaciones relacionadas con las viviendas:*
>
> *1. Las entregas de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de una.*
>
> *En las viviendas de promoción pública será necesario que sean financiadas exclusivamente por la Administración pública con cargo a sus propios recursos."*

En cuanto a la entrega de los locales, igualmente estaremos ante una entrega sujeta y no exenta al IGIC pero tributando al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58.tres de la Ley 4/2012.

Conforme al artículo 22.1. y 2.a) de la Ley 20/1991, y respecto tanto a la entrega de las viviendas como de los locales, la base imponible estará conformada por la contraprestación procedente de terceros (entes públicos territoriales que participan en la financiación de las actuaciones), incluyéndose la parte de contraprestación imputable de las prestaciones accesorias (servicio técnico de gestión y gastos de gestión). Esta imputación podría realizarse, salvo que la entidad mercantil pública consultante conozca el coste concreto imputable, en proporción al desglose del coste parcial de las actuaciones que figura en el Acuerdo de Financiación suscrito por los entes público territoriales señalados.

La entrega del suelo por parte del Ayuntamiento.

Esta entrega, ya sea la relativa a vivienda o el local, por parte del Ayuntamiento estará sujeta y exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

El artículo 4.4 de la Ley 20/1991 dispone:

> "*Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*
>
> *Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o*

disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales."

Puesto que no cabe la renuncia a la exención regulada en el artículo 50.cinco de la Ley 4/2012, no solo porque los adquirentes del suelo son particulares (los realojados) sino porque solo resultan renunciable las exenciones previstas en los números 20º y 22º del artículo 50.uno de la Ley 4/2012, la entrega del suelo por parte del Ayuntamiento estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Servicio de gestión

Expresábamos al principio que la contraprestación relativa al servicio de equipo técnico de gestión y los gastos de gestión correspondían a prestaciones accesorias a las operaciones principales de ejecuciones de obra de urbanización del terreno y promoción y entrega de viviendas, y por dicha causa se incorporaban a la base imponible de las ejecuciones de obra.

Sin embargo, parte de la contraprestación de tales actuaciones debía imputarse a la actividad de realojo que expusimos no tenía ninguna incidencia en el IGIC. Por esta causa debía configurarse como la contraprestación de una operación independiente y única de servicio de gestión prestado por la entidad mercantil pública consultante al Ayuntamiento encomendante.

Este servicio de gestión relativa al realojo prestado por la entidad mercantil pública consultante (cuyo capital está íntegramente suscrito por el Ayuntamiento destinatario de este servicio) se encuentra no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

ACTUACIÓN B)

Se reitera lo manifestado respecto a la Actuación A).

ACTUACIÓN C)

Nos encontramos en este caso con un conjunto de actuaciones encomendadas por el Ayuntamiento a la entidad mercantil pública consultante relativa a zonas comunes de edificaciones, debiéndose distinguir las siguientes operaciones:

a) Ejecución de obra a la entidad mercantil pública consultante.

Puesto que no se desprende del texto de la consulta que la entidad mercantil pública consultante aporte materiales para la ejecución de la obra, ésta tiene la consideración de entrega de bienes.

Para que resulte aplicable la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991 es necesario que la ejecución de obra que nos ocupa tenga la consideración de rehabilitación de una edificación.

El concepto de rehabilitación a efectos del IGIC se encuentra recogido en el artículo 50.cuatro de la Ley 4/2012 que dispone:

"A los efectos de este Impuesto, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:

1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de la edificación a que se refiera, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas de la misma o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e. Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por personas con discapacidad.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a'. Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b'. Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c'. Las obras de rehabilitación energética, considerándose como tales las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su

demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."

De acuerdo con los datos aportados por la entidad mercantil pública consultante nos encontramos ante unas obras análogas a las de rehabilitación (instalación de elementos elevadores) y unas obras conexas a las obras análogas, por lo que resulta aplicable la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.h) de la Ley 20/1991.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, y dado que el texto de la consulta expresa que se tratan de viviendas que ya han perdido la calificación de protección oficial, será el general del 7 por ciento conforme a lo establecido en el artículo 58.tres de la Ley 4/2012.

Respecto a la base imponible y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22.1 de la Ley 20/1991, será el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente de, en este caso, terceras personas (los entes públicos territoriales que financia la actuación).

- Prestación de servicio de gestión prestado por la entidad mercantil público consultante a la Administración encomendante.

Este servicio de gestión prestado por la entidad mercantil pública consultante (cuyo capital está íntegramente suscrito por el Ayuntamiento destinatario de este servicio) se encuentra no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 6 de junio de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo